GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 33239C
Inscrit le 19 août 2013

Audience publique du 10 octobre 2013

Appel formé par
M. ... ..., … (CH),
contre
un jugement du tribunal administratif du 2 août 2013 (n° 32924 du rôle)
dans un litige l'opposant à
une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 33239C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 19 août 2013 par Maître Michaël DANDOIS, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... ..., demeurant à CH-… (Suisse), .., …, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 2 août 2013, l'ayant débouté de son recours tendant à l'annulation d'une injonction du directeur de l'administration des Contributions directes du 21 mai 2013 de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, adressée à la société anonyme ... ... S.A. ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 16 septembre 2013 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Michaël DANDOIS et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 26 septembre 2013.

Par courrier du 21 mai 2013, le directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « *directeur* », enjoignit à la société anonyme ... ... S.A., ci-après désignée par la « ... ... », de lui fournir certains renseignements concernant Monsieur ...

... ..., au motif que ce dernier ferait l'objet d'un contrôle de la part des autorités fiscales suédoises, ladite injonction étant libellée comme suit :

« *Suite à une demande d'échange de renseignements du 25 avril 2013 de la part de l'autorité compétente suédoise sur la base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la Suède du 14 octobre 1996, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 26 juin 2013 au plus tard.*

Identité de la personne concernée par la demande :

Monsieur ... ...

Date et lieu de naissance :	*.... à ... (Pologne)*
Numéro d'identification fiscal :	*---*
Adresses connues :	*... ... (Suède) ou*
	... ... (Suisse)

L'objectif de la demande d'échange de renseignements résulte de ce qui suit.

Afin de clarifier la situation fiscale de Monsieur ... ..., qui, selon les autorités fiscales suédoises, détiendrait au moins un compte bancaire auprès de la Banque ... SA, anciennement ... SA, et à travers lequel Monsieur ... ... aurait dépensé des sommes importantes en Suède avec une carte bancaire liée à un des comptes, celles-ci nécessitent certaines informations bancaires, alors que Monsieur ... ... ne semble pas coopérer.

Je vous prie de bien vouloir fournir, pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011, tous les renseignements dont vous êtes détenteur, afin de permettre à l'autorité compétente luxembourgeoise de transmettre à l'autorité compétente suédoise les renseignements vraisemblablement pertinents :

- *Veuillez identifier le ou les numéros de compte ouverts au nom de Monsieur ... ... ou pour lesquels Monsieur ... ... dispose d'une procuration auprès de votre établissement ;*

- *Veuillez fournir le(s) nom(s) de la (des) personne(s) étant autorisée(s) à effectuer des opérations sur ce ou ces comptes) bancaire(s) ;*

- *Veuillez fournir le nom de la (des) personne(s) ayant ouvert ce(s) compte(s), si la date d'ouverture tombe dans la période visée ;*

- *Veuillez préciser les soldes d'ouverture et de clôture du (des) compte(s) pour la période visée ;*

- *Veuillez préciser le montant des intérêts payés ainsi que le montant des impôts payés sur les intérêts de ce(s) compte(s) pour la période visée ;*

- *Veuillez fournir les relevés bancaires de ce(s) compte(s) pour la période visée ;*

- *Veuillez préciser si la carte bancaire n° ... est liée à un de ces comptes ;*

- *Veuillez fournir tout document reçu par la banque de la part de Monsieur ... ..., sous quelque forme que ce soit (lettre, email, fax, ...), dans lequel celui-ci demande qu'un paiement ou un transfert soient effectués à partir de ce(s) compte(s).*

Selon les autorités fiscales suédoises, l'Etat requérant a épuisé toutes les sources habituelles de renseignements internes pour l'obtention des renseignements requis, sans courir le risque de compromettre le résultat de l'enquête.

Après examen, la demande satisfait, à mon avis, aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 26 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif. Elle contient toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Il y a lieu de préciser que les dispositions du paragraphe 178bis de la loi générale des impôts, pour ce qui est de l'imposition des contribuables en droit interne, sont pleinement respectées.

Au vu de ce qui précède, vous êtes obligé de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'a tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif. […] ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 20 juin 2013, Monsieur ... ... fit introduire un recours tendant à l'annulation de l'injonction précitée du 21 mai 2013.

Dans son jugement du 2 août 2013, le tribunal reçut ce recours en la forme, mais le rejeta comme étant non fondé.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 19 août 2013, Monsieur ... ... a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 2 août 2013.

L'appelant réitère en premier lieu son argumentation, déjà déployée en première instance, relative à la motivation insuffisante de la décision directoriale attaquée du 21 mai 2013 en en épinglant le caractère extrêmement concis, voire laconique en ce qu'elle se contenterait, après un bref résumé des faits gisant à la base de la demande suédoise, d'affirmer que la demande satisferait aux conditions légales de l'échange de renseignements et qu'elle contiendrait toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

L'appelant reproche au tribunal d'avoir méconnu à cet égard lui-même les principes qu'il a entendu déduire d'un arrêt de la Cour administrative du 17 mai 2013 (n° 32221C du rôle) en ce que les motifs essentiels dudit arrêt reposeraient sur le fait que l'injonction était adressée à un tiers détenteur des renseignements et qu'en conséquence, l'exigence de motivation serait moins forte que si l'injonction était adressée à la personne visée directement par la demande, mais que la Cour n'aurait pourtant pas conclu qu'une absence de motivation serait autorisée dans ce cas de figure en insistant plutôt sur la nécessité que l'injonction doit comporter une motivation suffisante en fait permettant aux tiers de retracer

que les conditions légales de leur mise à contribution se trouvent réunies sans que le secret fiscal ne soit violé. L'appelant estime que même si la banque est détentrice des informations, elle aurait un rôle qui dépasserait celui de simple tiers dans la procédure, au motif que ce serait elle qui, d'une part, communiquerait à la personne visée par la demande l'existence de l'injonction et, d'autre part, aurait également la faculté d'introduire un recours contentieux contre la décision d'injonction. Sur cette base, l'appelant estime qu'après avoir reçu notification d'une décision d'injonction, la banque aurait dû être mise en mesure de vérifier si les conditions légales de son intervention étaient réunies, mais qu'en l'espèce la décision d'injonction entreprise, en se limitant après un bref résumé des faits à la base de la demande des autorités suédoises, d'affirmer que la demande satisferait aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements, n'aurait pas mis la banque en mesure de vérifier si les conditions légales de sa mise à contribution se trouvaient effectivement réunies.

En outre, d'après l'appelant, si la Cour administrative avait admis dans son arrêt susvisé que le fait de reprendre fidèlement le descriptif du cas d'imposition répondait à une exigence d'une motivation suffisante, il faudrait quand même appliquer ce principe à la lumière de chaque cas d'espèce proposé. Or, par rapport à la décision d'injonction entreprise, l'appelant estime que le descriptif y contenu ne permettrait pas au tiers détenteur de mesurer et de comprendre dans quel but les informations sont demandées, la décision faisant simplement état d'un but de clarification de sa situation fiscale sans autre précision par rapport à l'existence éventuelle d'un contrôle fiscal ou à l'allégation de l'existence d'un mécanisme de défiscalisation frauduleux. Selon l'appelante, il serait cependant élémentaire que l'injonction précise le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés ainsi que les impôts concernés par la demande. Cette position serait d'autant plus justifiée en l'espèce dans la mesure où une pièce du 26 juillet 2013 émise par l'administration fiscale suédoise prouverait que l'appelant serait considéré comme un non-résident suédois depuis le 1[er] janvier 2007, ce fait ayant été connu du tiers détenteur compte tenu des exigences de *compliance* à sa charge. Cette information aurait donc nécessairement amené la banque à se poser la question de savoir si les conditions légales de son intervention étaient réunies.

L'article 26, paragraphe 2, de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume de Suède tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, signée à Stockholm le 14 octobre 1996, ci-après désignée par la « *Convention* », dans la teneur lui conférée par le Protocole modifiant la Convention du 6 septembre 2010 et approuvé par la loi du 16 juillet 2011 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements, ci-après désigné par le « *Protocole* », dispose comme suit :

« *Les renseignements reçus en vertu du paragraphe 1 par un Etat contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet Etat et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux ou les organes administratifs) concernés par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au paragraphe 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements. Nonobstant ce qui précède, les renseignements reçus par un Etat contractant peuvent être utilisés à d'autres fins lorsque cette possibilité résulte des lois des deux Etats et lorsque l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation* ».

Cette disposition qualifie de confidentiels « *les renseignements reçus en vertu du paragraphe 1 par un Etat contractant* », ledit paragraphe 1er visant pour sa part de manière générale « *les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente convention* […] ».

A travers la modification de l'article 26 de la Convention opérée par le Protocole et l'échange de lettres y relatif, le Luxembourg a entendu convenir avec la Suède un « *échange de renseignements sur demande selon le standard OCDE, tel qu'il est consacré par l'article 26 paragraphe 5 du Modèle de Convention de l'OCDE en sa version de 2005* » (projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6257, exposé des motifs), de manière que l'interprétation de l'article 26 de la Convention peut utilement s'appuyer sur le commentaire du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après visé comme « *Modèle de convention* », relatif à l'article 26 dans sa teneur de l'année 2005, ainsi que sur le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale du 23 janvier 2006, ci-après désigné par le « *Manuel* », dans la mesure de leur compatibilité avec le contenu de l'échange de lettres susvisé.

Or, le Modèle de convention précise dans le commentaire de l'article 26 sous le n° 11, dans la teneur lui conférée par l'amendement du 15 juillet 2005, que « *les règles de confidentialité du paragraphe 2 s'appliquent à toutes les catégories de renseignements reçus en vertu du paragraphe 1, y compris ceux qui sont fournis dans le cadre d'une demande et ceux qui sont transmis en réponse à une demande. Le maintien du secret dans l'Etat contractant auquel les renseignements sont communiqués relève de la législation interne. C'est pourquoi il est prévu au paragraphe 2 que les renseignements communiqués conformément aux dispositions de la Convention seront tenus secrets dans l'Etat qui les reçoit de la même manière que les renseignements obtenus conformément à la législation interne de cet Etat* ».

L'Etat se prévaut encore d'un amendement au n° 11 du commentaire de l'article 26 du Modèle de convention adopté le 17 juillet 2012 et inséré après la 2e phrase du texte susvisé, aux termes duquel : « *Il s'ensuit que les règles de confidentialité couvrent, par exemple, la correspondance entre autorités compétentes, y compris la lettre de demande de renseignements. Dans le même temps, il est entendu que l'Etat requis peut divulguer le minimum de renseignements contenus dans une lettre de l'autorité compétente (mais pas la lettre elle-même) qui sont nécessaires pour permettre à l'Etat requis d'obtenir les renseignements demandés ou les fournir à l'Etat requérant, sans pour autant entraver les efforts de l'Etat requérant. Cependant si les procédures judiciaires, ou des procédures assimilables en vertu de la législation interne de l'Etat requis, nécessitent de divulguer la lettre elle-même, l'autorité compétente de l'Etat requis peut le faire à moins que l'Etat requérant ne précise autrement* ».

L'Etat estime que même en étant postérieur à la signature et à la ratification du Protocole et de l'échange de lettres y relatif, cet amendement du 17 juillet 2012 devrait néanmoins être pris en compte pour l'interprétation de l'article 26 de la Convention au vu du caractère dynamique du standard de l'échange de renseignements de l'OCDE tel qu'adopté à travers ledit article 26 du Modèle de convention.

Le caractère dynamique et évolutif du Modèle de convention en général et du standard de l'échange de renseignements en particulier ne peut cependant être admis dans le cadre de l'application et de l'interprétation de conventions de double imposition entrées en vigueur avant l'adoption d'amendements au commentaire du Modèle de convention que dans

la mesure où, notamment, ces amendements peuvent être considérés comme simples clarifications de l'interprétation ou précisions sur des difficultés d'application du texte de la convention conclue, de manière que ces amendements respectent les confins des engagements mutuels correspondant à la volonté commune des Etats signataires. Par contre, aucun amendement au commentaire du Modèle de convention qui aurait pour effet de modifier l'étendue ou les modalités des engagements mutuels des deux Etats signataires tels que convenus antérieurement à travers la convention de double imposition ratifiée par eux ne saurait être pris en compte, étant donné qu'il porterait atteinte aux pouvoirs respectifs du Grand-Duc de faire les traités et de la Chambre des Députés de les approuver par une loi, ces prérogatives prévues par l'article 37, alinéa 1er, de la Constitution étant l'expression du pouvoir souverain de l'Etat pour fixer l'étendue de ses engagements de droit international et impliquant nécessairement que toute modification apportée aux engagements internationaux du Luxembourg devra être convenue et approuvée dans les mêmes formes que les engagements initiaux.

L'amendement précité au n° 11 du commentaire de l'article 26 du Modèle de convention, adopté le 17 juillet 2012, peut en sa substance être qualifié comme simple clarification des conséquences procédurales découlant du caractère confidentiel de la demande de renseignements et peut partant être pris en compte en tant qu'élément d'interprétation, sauf en ce qui concerne la réserve que l'Etat requérant peut s'opposer à la divulgation de la lettre de demande de renseignements dans le cadre d'une procédure judiciaire, pareille réserve n'étant pas prévue par le texte de l'article 26 de la Convention.

Il est encore précisé au n° 12 dudit commentaire du même article 26 que « *ces renseignements peuvent aussi être communiqués au contribuable, à son représentant ou à des témoins. Il s'ensuit également que des renseignements peuvent être communiqués à des autorités administratives ou judiciaires chargées de déterminer si ces renseignements doivent être divulgués au contribuable, à son représentant ou à des témoins. Les renseignements reçus par un Etat contractant ne peuvent être utilisés par ces personnes ou autorités qu'aux fins indiquées au paragraphe 2. En outre, les renseignements couverts par le paragraphe 1, qu'ils soient ou non spécifiques à un contribuable, ne doivent pas être divulgués à des personnes ou autorités non mentionnées au paragraphe 2, quelles que soient les législations internes relatives à la communication de renseignements, notamment concernant la liberté de l'information ou toute autre législation autorisant un accès plus large aux documents administratifs* ».

Il y a partant lieu de conclure que l'article 26, paragraphe 2, de la Convention consacre le principe de la confidentialité de tous les renseignements échangés entre Etats signataires en qualité d'Etat requérant ou d'Etat requis, dont notamment, comme les premiers juges l'ont admis à juste titre, la demande de renseignements émise par l'Etat requérant et comprenant les informations nécessaires aux fins d'établir sa pertinence vraisemblable. L'article 26, paragraphe 2, de la Convention prévoit encore tant pour les renseignements fournis par l'Etat requérant dans le cadre de sa demande que pour ceux communiqués par l'Etat requis en réponse à la demande, l'obligation pour les Etats signataires de les soumettre au régime du secret prévu pour les renseignements obtenus à l'intérieur de l'Etat, définit ensuite de manière autonome, partant en dérogeant si nécessaire à des droits d'accès plus larges éventuellement prévus en droit interne, le cercle des personnes et autorités pouvant avoir accès à ces mêmes renseignements et délimite finalement les utilisations possibles des renseignements aux fins de l'établissement, du recouvrement, de procédures ou poursuites, du contrôle et de traitement de recours relatifs aux impôts mentionnés à l'article 26, paragraphe 1er, de la Convention, le tout sous réserve

de l'utilisation à d'autres fins autorisée par les droits internes respectifs des deux Etats signataires.

En ce qui concerne plus précisément le cercle des personnes admises à accéder aux renseignements échangés, l'article 26, paragraphe 2, de la Convention vise notamment les personnes concernées par l'établissement des impôts visés à son paragraphe 1er et par des procédures concernant ces mêmes impôts. Le n° 12 du commentaire de l'article 26 du Modèle de convention précise à cet égard que « *ces renseignements peuvent aussi être communiqués au contribuable, à son représentant ou à des témoins* ». Or, s'il est vrai, comme le souligne le délégué du gouvernement, que le n° 12 régit essentiellement les renseignements obtenus par l'Etat requérant en retour à sa demande de renseignements, il n'en reste pas moins qu'au vu de la définition autonome du cercle des personnes admises à accéder aux renseignements échangés valant de manière identique pour toutes les catégories de renseignements, dont les renseignements fournis par l'Etat requérant à l'appui de sa demande, le contribuable concerné, son représentant ou des « *témoins* » se voient également admis au cercle des personnes auxquelles une demande de renseignements peut être communiquée dans l'Etat requis. Ce droit d'accès se trouve seulement conditionné par la nécessité de l'efficacité de l'échange dont tient compte l'amendement précité au n° 11 du commentaire de l'article 26 du Modèle de convention adopté le 17 juillet 2012 en prévoyant en tant que première étape dans l'Etat requis seulement la communication, dans la décision de l'autorité compétente, des informations nécessaires pour permettre au détenteur des renseignements de vérifier la légalité de la décision et d'y donner suite. Il y a lieu d'ajouter que la notion de « *témoin* », concernant l'accès à la demande de renseignements dans l'Etat requis, vise nécessairement les personnes tierces qui détiennent les renseignements faisant l'objet de la demande et qui sont obligées par l'autorité compétente de l'Etat requis à fournir lesdits renseignements.

Ces dispositions de la Convention emportent une première conséquence en ce que le caractère confidentiel d'une demande de renseignements étrangère et l'obligation de la soumettre au régime de confidentialité du droit interne impliquent entre autres qu'elle se trouve protégée par le secret fiscal régi par le § 22 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, dite « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* ». En effet, une telle demande comporte nécessairement des informations personnelles relatives au contribuable soumis au contrôle dans l'Etat requérant afin d'établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés et le secret fiscal tel qu'instauré par le § 22 AO interdit précisément toute divulgation et utilisation non autorisées des informations sur la situation personnelle et économique d'un contribuable (« *Verhältnisse eines Steuerpflichtigen* »). Dès lors, même si le § 22 AO vise en tant que « *Steuerpflichtiger* » toute personne que l'administration des Contributions directes entend soumettre à une obligation fiscale au titre de l'un des impôts luxembourgeois auxquels s'applique l'AO, le champ d'application du § 22 AO doit être, par l'effet de ces clauses de confidentialité, étendu *ratione personae* aux contribuables étrangers faisant l'objet du contrôle dans l'Etat requérant.

En outre, il y a lieu de rappeler les termes des articles 3 et 4 de la loi du 31 mars 2010, rendus applicables aux demandes de renseignements par application de l'article 26 de la Convention au vœu de l'article 2 de la loi prévisée du 16 juillet 2011 :

« *Art. 3. (1) Les administrations fiscales sont autorisées à requérir les renseignements qui sont demandés pour l'application de l'échange de renseignements tel que prévu par les Conventions visées par l'article 1er auprès du détenteur de ces renseignements.*

(2) Le détenteur des renseignements est obligé de les fournir endéans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision portant injonction de fournir les renseignements demandés.

Art. 4. Après avoir examiné que la demande d'échange de renseignements émanant de l'autorité compétente de l'Etat requérant satisfait aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par les Conventions visées par l'article 1er, l'administration fiscale compétente notifie par lettre recommandée sa décision portant injonction de fournir les renseignements demandés au détenteur des renseignements. La notification de la décision au détenteur des renseignements demandés vaut notification à toute autre personne y visée ».

Ces dispositions organisent la procédure à suivre par les autorités compétentes luxembourgeoises suite à une demande de renseignements étrangère de manière telle que la décision d'injonction directoriale visée à l'article 4, précité, ait comme destinataire exclusif le tiers détenteur des informations faisant l'objet de la demande étrangère.

Par voie de conséquence, le contenu d'une telle décision doit être conforme aux exigences découlant du caractère confidentiel de la demande de renseignements imposé par l'article 26, paragraphe 2, de la Convention et de sa soumission au secret fiscal régi par le § 22 AO. Dès lors, tout comme une injonction à un tiers en droit interne prise sur base du § 175 AO, une décision d'injonction directoriale visée à l'article 4, précité, doit comporter une motivation suffisante en fait permettant au tiers de retracer que les conditions légales de sa mise à contribution se trouvent réunies sans que le secret fiscal ne soit violé (cf. HÜBSCHMANN, HEPP, SPITALER : *Kommentar zur Reichsabgabenordnung*, ad § 170, Anm. 7 et § 175, Anm. 7). Il en découle, comme le précise le commentaire de l'article 26 du Modèle de convention sous son n° 11 tel qu'amendé le 17 juillet 2012, que la demande de renseignements étrangère ne doit pas être recopiée intégralement ou communiquée en copie avec une décision d'injonction à un tiers détenteur de renseignements.

Au vu des dispositions conventionnelles de l'article 26, paragraphe 2, de la Convention et légales du § 22 AO limitant le contenu d'une décision d'injonction à un tiers détenteur de renseignements et du fait que la décision litigieuse du 21 mai 2013 est destinée, d'après l'article 4 de la loi du 31 mars 2010, non pas à l'intimé en sa qualité de contribuable soumis au contrôle en Suède, mais à la seule ... ... en sa qualité de tiers détenteur de renseignements, le caractère suffisant de sa motivation et partant sa validité doivent être vérifiés par rapport aux dispositions conventionnelles et légales limitant son contenu, à sa finalité et à son destinataire, ainsi qu'à la possibilité pour ce dernier de préparer utilement sa défense.

Or, la décision directoriale du 21 mai 2013, destinée exclusivement à la ... ..., relate quasiment en son intégralité le descriptif du cas d'imposition tel que contenu en langue anglaise dans la demande de renseignements afin d'établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés et identifie l'appelant comme contribuable faisant l'objet du contrôle en Suède. Le directeur a seulement omis de reprendre la précision fournie par les autorités suédoises, dans leur demande du 25 avril 2013, par rapport au descriptif du cas d'imposition et du but fiscal que ces dernières estiment avoir obtenu dans le cadre d'une investigation en cours des indices de l'existence, dans le chef de Monsieur ... ..., de revenus qui n'auraient jamais été déclarés en Suède. Cette seule omission n'est cependant pas de nature à affecter la validité de la motivation de la décision directoriale, étant donné que le descriptif y contenu pour le surplus est conforme à celui figurant dans la demande des autorités suédoises et qu'il permet aisément de faire un lien entre les renseignements

sollicités et le cas d'imposition de Monsieur ... ... et de dégager le but d'ordre fiscal poursuivi par les autorités suédoises.

Pour le surplus, dans la mesure où le directeur ne peut pas être amené à inclure dans les motifs de sa décision d'injonction des éléments non compris dans la demande de renseignements étrangère, la décision directoriale répond ainsi à l'exigence d'une motivation suffisante. Il y a encore lieu de préciser qu'un éventuel caractère lacuneux vérifié du descriptif du cas d'imposition, tel que contenu dans la demande de renseignements suédoise et repris dans la décision directoriale du 21 mai 2013, aurait pour conséquence une annulation de la décision directoriale en raison du défaut de vérification de la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités et non pas en raison d'un défaut d'une motivation suffisante.

Le premier moyen de l'appelant est partant à rejeter.

Par rapport à l'exigence de la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités, l'appelant voit la question principale posée dans le point de savoir de quel cas d'imposition précis et spécifique on parle dans la demande de renseignements. Ainsi, l'adresse indiquée dans la demande de renseignements suédoise comme étant la sienne aurait été celle valable seulement jusqu'à l'année 2007. Or, depuis cette année, les administrations tant suédoise que suisse considéreraient qu'il ne serait plus résident en Suède et l'adresse suédoise en question aurait été celle qu'il aurait occupée avant son déménagement. Parmi les autres éléments d'identification fournis dans la demande de renseignements, l'appelant relève que le secteur d'activités indiqué serait relatif à une société suisse, que son activité personnelle exercée se trouverait également en Suisse et que l'administration fiscale suédoise se baserait sur un site internet, qui ne serait pas celui d'une autorité officielle, afin d'obtenir et de fournir d'autres renseignements. L'appelant en déduit qu'il ne présenterait donc aucun élément de rattachement personnel avec la Suède et que même si ceci n'était pas en soi un motif suffisant pour qualifier la demande de renseignements comme pêche aux renseignements, elle soulèverait quand même la question de savoir dans quelle mesure une autorité fiscale d'un pays qui entend taxer pour les années 2010 et 2011 une personne qui ne serait plus résidente de ce même pays depuis l'année 2007, devrait être amenée à fournir un minimum d'informations permettant de déterminer si la demande porte bien sur un cas d'imposition précis et spécifique et à justifier pourquoi les autorités suédoises demandent des informations bancaires concernant une personne ayant quitté leur territoire depuis l'année 2007. L'appelant déclare encore qu'il aurait travaillé exclusivement en Suisse et qu'il reviendrait donc aux autorités suédoises d'expliquer en quoi un non-résident serait redevable de quelqu'impôt que ce soit en Suède et ce pour toute la période couverte par les contrôles, s'étendant de l'année 2007 jusqu'à l'année 2012.

L'appelant souligne encore qu'un résident suédois disposerait d'un délai jusqu'au 31 mai 2013 pour déposer sa déclaration de revenus pour l'année 2012, de manière qu'en présence de la demande de renseignements émise le 25 avril 2013 sans que les autorités suédoises aient même attendu l'expiration de ce délai, il serait permis de douter de la réalité de l'affirmation des autorités suédoises qu'elles auraient utilisé tous les moyens disponibles sur leur territoire afin d'obtenir les renseignements sollicités. Par rapport à la demande des autorités suédoises de leur transmettre toutes les instructions reçues par la banque sous quelque forme que ce soit en provenance de l'appelant et concernant plus particulièrement certains paiements ou transferts faits au départ du concerné, il soulève la question de savoir si lui-même est effectivement la personne visée par la demande d'échange de renseignements ou si ce n'est pas plutôt un tiers, probablement résident suédois, qui aurait

profité de ses largesses et qui serait en réalité visé par la demande de renseignements litigieuse.

L'article 26 de la Convention, dans la teneur lui conférée par le Protocole, dispose dans ses paragraphes (1) et (5) comme suit :

« *1. Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2.* (…)

5. En aucun cas les dispositions du paragraphe 3 ne peuvent être interprétées comme permettant à un Etat contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne ».

Ces dispositions ont fait l'objet d'un échange de lettres des ministres des Finances des deux pays signataires, lesquelles « *constituent ensemble un Accord entre nos gouvernements lequel deviendra partie intégrante de la Convention à la date d'entrée en vigueur du Protocole* ». Sous son point 2, ledit Accord précise les conditions auxquelles une demande de renseignements doit suffire dans les termes suivants :

« *L'autorité compétente de l'Etat requérant fournit les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis lorsqu'elle soumet une demande de renseignements concernant les cas visés au paragraphe 5 de l'article 26 de la Convention, afin de démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés:*

(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;

(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis;

(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés;

(d) les raisons qui donnent à penser que les renseignements demandés sont détenus dans l'Etat requis ou sont en la possession ou sous le contrôle d'une personne relevant de la compétence de l'Etat requis;

(e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés;

(f) une déclaration précisant que l'Etat requérant a utilisé pour obtenir les renseignements tous les moyens disponibles sur son propre territoire, hormis ceux qui susciteraient des difficultés disproportionnées ».

Comme la Cour l'a déjà retenu ci-avant, le Luxembourg a entendu convenir avec la Suède, à travers la modification de l'article 26 de la Convention opérée par le Protocole et l'échange de lettres y relatif, un « *échange de renseignements sur demande selon le standard*

OCDE, tel qu'il est consacré par l'article 26 paragraphe 5 du Modèle de Convention de l'OCDE en sa version de 2005 », de manière que l'interprétation de l'article 26 de la Convention peut utilement s'appuyer sur le commentaire du Modèle de convention relatif à l'article 26 dans sa teneur de l'année 2005, ainsi que sur le Manuel dans la mesure de leur compatibilité avec le contenu de l'échange de lettres susvisé.

La Cour rejoint les premiers juges dans leurs considérations générales que l'article 26 prévoit un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, l'échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale, mais qu'il n'est pas loisible aux États contractants « *« d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* » (projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6027, commentaire des articles, p. 27 ; *idem* Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n° 5), l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché dans la condition de la « *pertinence vraisemblable* ».

Or, la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés implique que la demande porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé (Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n[os] 5, 5.1 et 9), les renseignements demandés devant être vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de solutionner le cas d'imposition en cause. Le Manuel précise ainsi que « *l'échange de renseignements sur demande correspond au cas dans lequel l'autorité compétente d'un pays demande des renseignements pour un cas précis à l'autorité compétente d'une autre partie contractante* » (module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p. 7). L'échange de lettres entre les ministres des Finances suédois et luxembourgeois confirme l'applicabilité de cette condition dans le cadre de la mise en œuvre de l'article 26 de la Convention en précisant en son point 2 *sub* a) qu'une demande de renseignements doit indiquer « *l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête* ».

En l'espèce, la demande des autorités suédoises du 25 avril 2013 identifie l'appelant comme personne faisant objet du contrôle de la part de l'autorité localement compétente et elle précise les raisons pour lesquelles les renseignements sollicités sont détenus au Luxembourg ainsi que l'identité de la personne détentrice desdits renseignements en exposant la découverte, par les autorités suédoises, de l'existence d'un compte luxembourgeois au nom de l'appelant auquel aurait été rattachée une carte de crédit au moyen de laquelle l'appelant aurait dépensé des sommes d'argent importantes en Suède et en indiquant l'identité de la banque luxembourgeoise et le numéro de la carte de crédit. Sous ces aspects, la demande suédoise répond ainsi aux exigences découlant de l'article 26 de la Convention et de l'échange de lettres y relatif.

En ce qui concerne le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés, la demande en cause du 25 avril 2013 se fonde sur l'existence du compte luxembourgeois prévisé et lesdites sommes d'argent dépensées en Suède pour définir le but fiscal dans le sens de l'établissement de revenus qui n'auraient jamais été déclarés en Suède.

Il convient cependant de constater que la demande en cause du 25 avril 2013 fournit, dans le chef de l'appelant, certes une adresse suédoise indiquée comme son « *adresse fiscale dans l'Etat requérant* » mais également une adresse suisse, tout comme elle fait état dans son chef d'une activité professionnelle en Suisse depuis mai 2007 en tant que dirigeant d'une

société suisse. Ces éléments représentent autant d'indices tendant à faire admettre *a priori* dans le chef de l'appelant des liens plus étroits avec la Suisse qu'avec la Suède. En outre, et surtout, l'appelant a soumis en tant que pièce à l'appui de sa requête d'appel un extrait du registre de la population sur papier à entête de la « *Swedish Tax Agency* » le 26 juillet 2013 suivant lequel l'appelant a émigré de Suède le 1er janvier 2007 en direction de Varsovie. Il a encore précisé qu'il a déménagé au début de l'année 2007 vers la Pologne pour s'établir ensuite en Suisse plus tard au cours de la même année.

L'ensemble de ces éléments découlant de la demande du 25 avril 2013 et des pièces soumises en cause par l'appelant serait à considérer, au cas où aucune autre précision quant à la subsistance d'un but fiscal effectivement exécutable ne se trouvait fournie en cause, comme étant de nature à énerver la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités par les autorités suédoises, étant donné qu'il n'appert pas de ladite demande sur quelle base une personne ayant quitté la Suède depuis l'année 2007 pourrait y être encore soumise à une obligation fiscale au titre des années 2007 à 2011 du chef de revenus de nature non autrement précisée qui pourraient lui être imputés le cas échéant.

Il y a néanmoins lieu de prendre également en considération, dans le cadre du recours en réformation, la prise de position des autorités suédoises du 24 septembre 2013 émise eu égard à l'extrait du registre de la population sur papier à entête de la « *Swedish Tax Agency* » le 26 juillet 2013 et à l'argumentation afférente développée par la partie étatique, ladite prise de position ayant été utilement versée en cause par le délégué du gouvernement avant l'audience des plaidoiries. Les autorités suédoises y indiquent que l'appelant fait l'objet d'un contrôle fiscal en Suède et qu'il existerait des indices concordants qui seraient de nature à le voir qualifier encore actuellement comme résident suédois même en application de l'article 4 de la convention de double imposition conclue entre la Suède et la Suisse. Elles citent notamment au titre de tels indices les circonstances que l'appelant est marié à une résidente suédoise avec laquelle il a un enfant, qu'il est copropriétaire ensemble avec sa femme de l'immeuble dans lequel cette dernière vit avec l'enfant commun, qu'il dispose d'un abonnement téléphonique pour son immeuble, qu'il a des liens avec la société suédoise ... dont il s'est porté garant et qu'il en est probablement le bénéficiaire économique, qu'il est enregistré comme propriétaire de deux voitures immatriculées en Suède, qu'il a fréquemment utilisé des cartes bancaires étrangères en Suède durant les années 2007 à 2010, qu'il est titulaire ensemble avec son épouse d'un compte bancaire en Suède, qu'il a souscrit des emprunts et une assurance maladie, dont les primes sont réglées par la société ... et son épouse, en Suède et qu'il a soumis ses déclarations fiscales des années 2007 à 2011 en se qualifiant lui-même comme contribuable soumis à une obligation fiscale illimitée en Suède. Les autorités suédoises précisent encore que l'extrait du registre de la population sur papier à entête de la « *Swedish Tax Agency* » le 26 juillet 2013 certifie seulement qu'il aurait « *officiellement* » quitté la Suède en l'année 2007, mais non qu'une vérification quant au caractère effectif de cette émigration aurait été effectuée à l'époque par les autorités suédoises.

Quant aux revenus que les autorités suédoises entendent soumettre à l'imposition, celles-ci indiquent que l'appelant exerçait durant une longue période de temps une activité de consultant dans le domaine de l'industrie militaire à travers des sociétés résidentes en Pologne, Suisse et Suède et qu'elles soupçonnent qu'il aurait reçu des salaires, dividendes et autres espèces de revenus sur son compte bancaire luxembourgeois auprès de la ... ... de la part de sociétés autres que suédoises.

Ces explications circonstanciées des autorités suédoises sont de nature à inverser la conclusion qui aurait pu être retenue a priori sur base de la seule demande du 25 avril 2013

et fournissent des indications suffisantes quant à la subsistance d'un but fiscal effectif tendant à qualifier l'appelant comme résident durant les années 2010 et 2011 en cause nonobstant l'apparence de son émigration et à déterminer ses revenus en provenance de sources étrangères. Les renseignements sollicités tenant à l'existence et à l'utilisation d'un ou de plusieurs comptes bancaires luxembourgeois et aux revenus perçus et dépensés par leur biais doivent partant être considérés comme vraisemblablement pertinents dans le cadre du cas d'imposition de l'appelant ainsi précisé et circonscrit.

Le second moyen de l'appelant est partant à rejeter à son tour.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel n'est justifié en aucun de ses moyens et qu'il est à rejeter, le jugement entrepris étant partant à confirmer en conséquence.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 19 août 2013 en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute,

partant, confirme le jugement entrepris du 2 août 2013,

condamne l'appelant aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 10 octobre 2013 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY s. DELAPORTE